

Weitere GZn. RV/5300012/2020

RV/5300013/2020

RV/5300014/2020

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Richard Tannert in der Finanzstrafsache gegen 1.) XA, geb. xxxxa, Geschäftsführer der YB-GmbH, FNyb, whft. XXXXA, 2.) XC, geb. xxxxc, ehem. behaupteter Geschäftsführer der ZD-Eood, whft. XXXXC, und 3.) die YB-GmbH, FNyb, XXXXA, als in Betracht kommender belangter Verband, sämtlich vertreten durch Martin Friedl, Steuerberater, Marktplatz 2, 4650 Lambach, wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), Aktenzahl der Steuerfahndung: ****, Amtsbeauftragter: PP, über die Beschwerden der YB-GmbH, FNyb, gegen die Anordnungen des Vorsitzenden des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde (Rechtsnachfolgerin nunmehr das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde) vom 15. und 17. Juni 2020 auf Durchsuchung I. der Tresore, Sparbuchschießfächer oder Safe-Fächer bei der ***1***, XXXX2, zu deren Benützung XA, XE, geb. xxxxe, und XC, alleine oder gemeinsam berechtigt waren, II. der Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXB (laut Bericht Steuerfahndung Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung der YB-GmbH, FNyb), III. der Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXA (Hauptwohnsitz des XA und der XE), IV. der Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXC (Hauptwohnsitz des XC), sowie V. aller [privaten] Kraftfahrzeuge, [aller] Schließfächer und Tresore bei Banken und anderen [Kredit]instituten, zu deren Benützung XA, XE und XC befugt gewesen sind, durch Organe der Steuerfahndung, Team Linz, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden der YB-GmbH gegen die Anordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung I. der Tresore, Sparbuchschießfächer oder Safe-Fächer bei der ***1***, IV. der Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXC, und V. aller [privaten] Kraftfahrzeuge, [aller] Schließfächer und Tresore bei Banken und anderen [Kredit]instituten, zu deren Benützung XA, XE und XC befugt gewesen sind, werden als unzulässig zurückgewiesen.

2. Den Beschwerden der YB-GmbH gegen die Anordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung II. der Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXB, und III. der Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXA wird teilweise stattgegeben, indem diese Anordnungen insoweit als rechtswidrig festgestellt werden, als nach sämtlichen Geschäftsunterlagen und Erlösaufzeichnungen jeder Art, welche (generell) über die tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne der YB-GmbH Aufschluss geben konnten, und nicht nur nach jenen, welche für den Zeitraum ab November 2012 Aufschluss geben konnten a.) über die Kosten der Lebenshaltung, deren Mittelherkunft und den Vermögensstatus von XA, XE und XC, b.) über den tatsächlichen Umfang der Leistungen der ZD-Eood an die YB-GmbH, c.) über das tatsächliche wirtschaftliche Eigentum an der ZD-Eood, sowie d.) über verdeckte und offene Ausschüttungen aus dem Vermögen der ZD-Eood und der YB-GmbH und e.) gegebenenfalls über den oder die Empfänger dieser Ausschüttungen, gesucht werden sollte.

3. Im Übrigen werden die Beschwerden der YB-GmbH gegen die Anordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung der Räumlichkeiten II. an der Anschrift XXXXB, und III. an der Anschrift XXXXA als unbegründet abgewiesen.

4. Gegen diese Entscheidung ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Mit schriftlicher Verfügung vom 15. Juni 2020 hat der Vorsitzende des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde, GZ. ENrpppp, gerichtet an die Organe „der Steuerfahndung, Team Linz, im Auftrag des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde“, angeordnet, Tresore, Sparbuchschießfächer oder Safe-Fächer bei der ***1***, XXXX2, zu deren Benützung XA, geb. xxxxa, XE, geb. xxxxe, und XC, geb. xxxxc, alleine oder gemeinsam berechtigt gewesen sind, nach Geschäftsunterlagen der YB-GmbH, FNYb, sowie nach allen privaten Unterlagen von XA, XE und XC, welche Aufschluss über deren Lebenshaltungskosten, die Herkunft der dafür verwendeten Mittel und den Vermögensstatus geben könnten, zu durchsuchen.

B. Mit schriftlicher Verfügung vom 17. Juni 2020 hat der Vorsitzende des Spruchsenates I beim Finanzamt Linz als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde, GZ. ENrpppp, gerichtet an die Organe „der Steuerfahndung, Team Linz, im Auftrag des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde“, angeordnet, 1. die Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXB (Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung der YB-GmbH, FNYb, [laut Behauptung der Steuerfahndung]), 2. die Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXA (Hauptwohnsitz des Verdächtigen XA und der XE [sowie Geschäftsanschrift der YB-GmbH laut Firmenbuch]), 3. die

Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXC (Hauptwohnsitz des Verdächtigen XC), sowie 4. alle [privaten] Kraftfahrzeuge, Schließfächer und Tresore bei Banken und anderen [Kredit]instituten, zu deren Benützung XA, XE und XC befugt gewesen sind, zu durchsuchen nach [auf Papier verschriftlichten und in] EDV-Anlagen (Hard- und Software elektronischer Datenverarbeitungsanlagen und mobilen Geräten wie Notebooks, Smartphones etc.), sonstigen Speichermedien sowie sonstigen Hilfsmitteln [abgespeicherten] bestimmten Unterlagen, stammend aus 2011 [wohl gemeint 2012] bis dato, nämlich a.) nach sämtlichen Geschäftsunterlagen und Erlösaufzeichnungen jeder Art, welche über die tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne der YB-GmbH Aufschluss geben könnten (wie beispielsweise Hilfsaufzeichnungen, Terminkalender, Bestell- oder Lieferscheine über Pflegematerial, Stundenaufzeichnungen, Verträge mit den Angestellten bzw. Aushilfen, Abrechnungen, sämtlicher Schriftverkehr mit den Pflegerinnen und der bulgarischen ZD-Eood, Kontoauszüge), b.) nach allen Unterlagen, welche Aufschluss über die Kosten der Lebensführung von XA, XE und XC geben könnten (beispielsweise Sparbücher, Aufzeichnungen über Bargeldbewegungen und -verwendungen, Bankkonten, „Bankschließfächer“, Darlehensverträge, usw.) und c.) nach Unterlagen über das Konto der ZD-Eood bei der ***2*** Bulgarien, IBAN zzzzzz3.

C. In den Kopfzeilen der schriftlichen Anordnungen ist ausgeführt:

„Spruchsenat beim Finanzamt Linz
 Senat I-Mag.QQ
 als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck
 als Finanzstraßbehörde
 4020 Linz, Bahnhofplatz 7

 Sachbearbeiterin: RR
 {Telefonnummer der genannten Sachbearbeiterin}
 {Fax-Nummer der Steuerfahndung}“

Unterfertigt sind die Verfügungen wie folgt:

„Der Vorsitzende des Spruchsenates
 {eigenhändige Unterschrift des Spruchsenatsvorsitzenden}
 Mag.QQ
 Richter des Landesgerichtes Steyr“

D. Zur Begründung der Anordnungen ist jeweils gleichlautend ausgeführt wie folgt:

XA, geb. xxxxa, sei seit Juli 2011 im Bereich der Vermittlung von Pflegekräften tätig. Er gründete dazu das Einzelunternehmen „YB“. Mit 5. April 2013 wurde die YB-GmbH mit dem Genannten als alleinigen Geschäftsführer und Gesellschafter gegründet (Abfrage Firmenbuch FNYb). Das Einzelunternehmen „YB“ sei in weiterer Folge rückwirkend zum 31. Dezember 2012

in die YB-GmbH eingebracht worden (Einbringungsvertrag vom 29. Mai 2013). XA wird beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck unter der Steuernummer xaxaxa geführt.

XE, geb. xxxxe, sei die Lebensgefährtin des XA und seit 15. Juni 2018 gemeinsam mit ihm Geschäftsführerin der YB-GmbH.

XC, geb. xxxxc, wohnhaft XXXXC, sei in der Zeit vom 1. November 2012 bis 14. September 2015 [behaupteter] Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ZD-Eood, bulgarische Handelsregisternummer bHRzd, und seit 11. Februar 2016 bis 30. Juni 2019 Angestellter und seit 1. Juli 2019 geringfügig Beschäftigter der YB-GmbH gewesen.

XF, bulgarische Staatsbürgerin, sei seit 14. September 2015 [behauptete] alleinige Geschäftsführerin und Gesellschafterin der ZD-Eood mit Sitz an der Anschrift XXXXZD, Bulgarien.

Das Geschäftsmodell bzw. die Organisationsstruktur für sein Einzelunternehmen YB wurde XA von XG unter der Firma HHH (jetzt HHHH) gegen eine monatliche Zahlung von € 3.000,00 zur Verfügung gestellt. Diese Zusammenarbeit sei im Dezember 2014 beendet worden. In den Jahren 2011 und 2012 habe die Firma HHH die Pflegekräfte rekrutiert und an das Einzelunternehmen des XA weitervermittelt. Seit November 2012 arbeite XA mit der bulgarischen Firma ZD-Eood zusammen.

Eine vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck durchgeführte Außenprüfung bei der YB-GmbH für die Wirtschaftsjahre 2013 bis 2015 wurde am 19. Dezember 2019 ohne Feststellungen abgeschlossen, da auf Basis der vorgelegten Unterlagen und Informationen vertraglich vereinbarte Leistungen der ZD-Eood an die YB-GmbH nicht überprüft hätten werden können.

Im Rahmen dieser Außenprüfung sei festgestellt worden, dass jährlich Vermittlungsprovisionen in Höhe von € 140.000,00 bis € 160.000,00 an das genannte bulgarische Unternehmen bezahlt würden. Laut vorgelegtem Vertrag übernehme die bulgarische Firma die Rekrutierung und Ausbildung der bulgarischen Pflegerinnen und vermittele diese weiter an die YB-GmbH. Das Vermittlungshonorar betrage laut aktuellem Vertrag (ab 1. Jänner 2014) € 89,00 pro Pflegerin und Monat. Davor habe das [behauptet] überhöhte Vermittlungshonorar € 145,00 [pro Pflegerin und Monat] betragen. Die Vermittlungsprovisionen würden grundsätzlich auf das Bankkonto der ZD-Eood bei der ***2*** Bulgarien, IBAN zzzzzz3, überwiesen. Im Jahre 2013 wurden die Provisionen jedoch teilweise bar bezahlt. Dabei wäre das Geld laut Aussage von XA von XF entgegengenommen worden; der Zahlungsbeleg bzw. die Rechnung sei allerdings [tatsächlich] vom [behaupteten] damaligen Geschäftsführer [der ZD-Eood] XC unterschrieben worden.

Der genannte XC mit Wohnanschrift in XXXXC, sei laut [bulgarischem] Handelsregister bzw. laut Recherchen bei Wirtschaftsdiensten (KSV, ORBIS) bei der Gründung der ZD-Eood als

Geschäftsführer und Gesellschafter ausgewiesen gewesen. Im Oktober 2015 habe XC jedoch [angeblich] seine Gesellschaftsanteile unentgeltlich an die bisherige Mitarbeiterin XF übertragen.

Es stelle sich die Frage, ob XC die Anteile an der bulgarischen Gesellschaft [nicht etwa] nur als „Strohmann“ für XA gehalten habe, weil es nicht plausibel sei, Anteile an einem Unternehmen [wohl sogar: ein ganzes Unternehmen] mit einem [in der Wirtschaftsbilanz ausgewiesenen] Eigenkapital von rund € 370.000,00 (Stichtag 31. Dezember 2015) unentgeltlich an eine Mitarbeiterin zu übertragen.

Im Zuge einer finanzstrafrechtlichen Außenprüfung sei XC aufgefordert worden, Bankunterlagen der ***2*** Bulgarien zum obgenannten Konto vorzulegen. Dieser Aufforderung habe XC mit Verweis auf eine fehlende Zugriffsmöglichkeit nicht entsprochen.

XA wiederum habe im Zuge einer Befragung zu Protokoll gegeben, XC erst seit November 2012 zu kennen. Recherchen des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck und eine Aussage des XC hätten jedoch ergeben, dass dieser seit 2002 mit XA geschäftlich in Kontakt gewesen sei. So sei XC von 2002 bis 2004 in dessen Einzelunternehmen tätig gewesen.

Diese Ungereimtheiten sowie die [behauptet] überhöhten Provisionszahlungen begründeten den Verdacht, dass tatsächlich XA der wirtschaftliche Eigentümer der ZD-Eood sei und es Rückflüsse (Ausschüttungen) von Geldern aus Bulgarien an XA gebe [gegeben habe], die der Besteuerung in Österreich nicht unterzogen werden, sowie dass durch überhöhte Provisionszahlungen an die ZD-Eood bei der YB-GmbH zu hohe Betriebsausgaben geltend gemacht werden [wurden].

Es bestehe somit der begründete Verdacht, dass XA vorsätzlich 1. als Verantwortlicher [als Wahrnehmender der steuerlichen Interessen] der YB-GmbH unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Geltendmachung überhöhter Betriebsausgaben in den jeweiligen Steuererklärungen [bzw. durch Nichtabgabe von entsprechenden Anmeldungen der Kapitalertragsteuer] seit zumindest [November] 2012 bis dato Verkürzungen an Körperschaft- sowie Kapitalertragsteuer und gegebenenfalls Umsatzsteuer in noch zu bestimmender Höhe bewirkt habe, sowie 2. als Abgabepflichtiger unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch die Nichterklärung [seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen aus den] Ausschüttungen der ZD-Eood in den Jahren 2011 [wohl 2012] bis 2018, Verkürzungen an Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe bewirkt und hiedurch jeweils Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Die Durchsuchung der im Spruch genannten Örtlichkeiten sei für die Aufklärung der wahren Sachverhalte und Feststellungen der hier in Rede stehenden Finanzvergehen sowie einer rechtlich einwandfreien Abgabenerhebung erforderlich, weil hiedurch die im Spruch

genannten Unterlagen bzw. Gegenstände vorgefunden werden könnten, welche geeignet seien, den Tatverdacht zu erhärten oder auch die Verdächtigen zu entlasten, bzw. näheren Aufschluss über das konkrete Ausmaß der inkriminierten Vorgänge (etwa hinsichtlich der strafbestimmenden Wertbeträge) versprechen.

Die Durchsuchungen stünden zur Bedeutung der Sache im Hinblick auf das Gewicht der Vorwürfe, den [vorgeworfenen] langen Tatzeitraum sowie das Ausmaß der [vorgeworfenen] hinterzogenen Abgaben nicht außer Verhältnis. Dies gelte auch in Bezug zu eventuellen Eingriffen in Rechte unbeteiligter Dritter. Die beantragten Maßnahmen seien mangels anderer verlässlicher Beweismittel auch nicht substituierbar, weil eine entsprechende Aufklärung auf anderem Wege nicht erreicht werden könne, ohne den Ermittlungserfolg zu gefährden.

Die Zuständigkeit des Vorsitzenden des Spruchsenates zur Ausstellung dieser Anordnung ergebe sich nach § 93 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 58 Abs. 2 FinStrG, zumal aufgrund des derzeitigen Verfahrensstandes von einer gerichtlichen Zuständigkeit nicht ausgegangen werden könne. [...].

E. Gegen diese oben beschriebenen Anordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden (welche Anordnungen gemeint sind, ergibt sich mit ausreichender Deutlichkeit aus dem Umstand, dass gerade diese der per Fax eingebrachten Beschwerde beigezeichnet sind, und darauf auch ausdrücklich im Beschwerdeschriftsatz verwiesen wird) hat unter anderem die YB-GmbH innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und dabei – neben einer auszugsweisen Wiedergabe des § 93 FinStrG – im Wesentlichen ausgeführt:

Die Anordnungen haben sich „An die Organe der Steuerfahndung Team Linz“, nicht jedoch an die Finanzstrafbehörde gerichtet. Die „Steuerfahndung“ ist als Organisationseinheit des Bundesministeriums für Finanzen keine Behörde und damit auch keine Finanzstrafbehörde. Schon aus diesem Grunde seien die Bescheide rechtswidrig.

Dazu komme, dass die Anordnungen dem Spruchsenat und nicht dem Senatsvorsitzenden zuzurechnen seien, der diese bloß für den Senat unterfertigt habe. Daraus ergebe sich die Unzuständigkeit der belangten Behörde.

Hausdurchsuchungen dürfen nur bei begründetem Verdacht und nicht aufgrund bloßer Vermutungen angeordnet werden. Dabei habe die Abgabenbehörde im Bericht vom 19. Dezember 2019, ABNrpppp, ausdrücklich festgehalten, dass sich „Auf Grund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ... keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führen“ ergeben hätten (siehe Anlage [nicht beigezeichnet]). Damit komme zum Ausdruck, dass sich die angefochtenen Bescheide auf eine Vermutung stützten, die sich auch durch die rechtswidrigen „Durchsuchungshandlungen“ nicht als wahr erwiesen habe.

In den Bescheiden [Anordnungen] sei ausgeführt, dass „auf Grund des derzeitigen Verfahrensstandes von einer gerichtlichen Zuständigkeit nicht ausgegangen werden kann“. Dies stehe diametral dem an den Zweitbetroffenen [gemeint XA] ergangenen Sicherstellungsauftrag vom 24. Juni 2020 [Beilage 3] entgegen, mit dem das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck in seinem Vermögen die Sicherstellung von Abgabenansprüchen (Einkommensteuer 2013 bis 2018) in Höhe von insgesamt € 297.835,44 angeordnet habe. Dieser Betrag übersteige die Grenze des § 53 Abs. 1 FinStrG um das fast Dreifache. Auch deshalb seien die angefochtenen Bescheide [Anordnungen] mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde belastet, weshalb nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die angefochtenen Bescheide [Anordnungen] ersatzlos aufzuheben seien.

F. Mit Schreiben vom 8. September 2020, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 22. September 2020, hat der Amtsbeauftragte sich zur Beschwerde der YB-GmbH, deren Beschwerdelegitimation außer Streit gestellt wird, geäußert und dabei, neben entsprechenden rechtlichen Ausführungen, vorgebracht, dass sich die Anordnungen „An die Organe der Steuerfahndung Team Linz im Auftrag des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde“, also an die mit der Durchführung betraute Finanzstrafbehörde, gerichtet hätten.

Von der Finanzstrafbehörde sei eine mit Gründen versehene schriftliche Anordnung des Vorsitzenden des zuständigen Spruchsenates eingeholt worden. Warum diese Anordnung dem Senat und nicht dem Vorsitzenden zuzurechnen sei und sich dadurch eine Unzuständigkeit ergäbe, erschließe sich für die belangte Behörde [für den Amtsbeauftragten] nicht.

Die Finanzstrafbehörde sei an die Berechnungen der Abgabenbehörde im gegenständlichen Sicherstellungsauftrag nicht gebunden. Sollte sich der Verdacht betreffend [ein Überschreiten] der Gerichtszuständigkeitsgrenze (§ 53 FinStrG) erhärten, werde das gegenständliche Verfahren der zuständigen Staatsanwaltschaft zugeleitet. Die Forderung nach einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren scheine im Widerspruch zum behaupteten Fehlen jeglichen Verdachtes zu stehen.

Aus der Sicht der belangten Behörde [zu ergänzen wohl: und des einschreitenden Amtsbeauftragten] wird eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich gehalten.

G. Anlässlich einer Akteneinsicht am 14. Oktober 2020 wurde die vorliegende Akten- und Beweislage mit dem einschreitenden Verteidiger der Verdächtigen und des (potenziell) belangten Verbandes ausführlich erörtert.

H. Auf die ihm gegenüber vom entscheidenden Richter geäußerten Fragen, welche Argumente zum Zeitpunkt der Anordnungen dafür gesprochen haben, dass die Zahlungen der YB-GmbH an die ZD-Eood auch ab Anfang 2014 überhöht oder sogar ohne zugrundeliegenden

Leistungsaustausch erfolgt wären, sowie welche Argumente aus der Sicht der belangten Behörde bzw. des Amtsbeauftragten den Verdacht stützten, dass – je nach Umfang des tatsächlichen Leistungsaustausches – verdeckte Ausschüttungen entweder bei der YB-GmbH oder der ZD-Eood an XA stattgefunden haben, äußerte sich der Amtsbeauftragte wie folgt (E-Mail vom 2. November 2020):

Hinsichtlich den von der YB-GmbH an die ZD-Eood bezahlten Vermittlungsgebühren für Recruiting, Ausbildung, Bereitstellung und Weiterbildung der Personenbetreuerinnen bestehe der Verdacht, dass die Zahlungen zumindest im Jahr 2013 deutlich überhöht waren. Dies deshalb, da ab dem Jahr 2014 die Vermittlungsgebühr – bei gleichbleibenden Leistungen – ohne erkennbaren Grund um rund 40% reduziert wurde (siehe die diesbezüglichen Verträge vom 12. November 2012 und 1. Jänner 2014).

Es bestehe der Verdacht, dass XA der wirtschaftliche Eigentümer und Machthaber der bulgarischen Gesellschaft ZD-Eood sei und XC ([im bulgarischen Handelsregister eingetragen als] Alleingesellschafter und Geschäftsführer bis 14. September 2015) sowie XF (ab 14. September 2015 [im bulgarischen Handelsregister eingetragen als] Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin) nur zur Verschleierung der wahren Verhältnisse vorgeschoben worden seien. Auf Grund einer Recherche in der Orbis-Datenbank zum Stichtag 2. Dezember 2019 wäre zudem bekannt geworden, dass sich im Zeitraum vom 31. Dezember 2016 bis 31. Dezember 2018 das Eigenkapital der bulgarischen Gesellschaft stark vermindert habe (von rund € 351.000,00 zum Stichtag 31. Dezember 2016 auf rund € 81.000,00 zum Stichtag 31. Dezember 2018). Die Verminderung des Eigenkapitals sei laut vorliegenden Unternehmenskennzahlen auf Ausschüttungen zurückzuführen. Die Gewinnausschüttungen aus der bulgarischen Gesellschaft an den [behaupteten] wirtschaftlichen Eigentümer (Anteilsinhaber) XA – der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist – hätten zur Folge, dass dieser die Gewinnausschüttungen in Österreich als Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Anwendung des besonderen Steuersatzes im Veranlagungswege zu versteuern habe. Auch aus dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Bulgarien (Art. 4, 10 und 23 DBA) ergäben sich keine Einschränkungen des Besteuerungsrechtes für Österreich. Dividenden dürfen im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden.

Laut Einkommensteuererklärungen bzw. –bescheiden seien jedoch keine Einkünfte im Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen aus der bulgarischen Gesellschaft versteuert worden.

I. In einem weiteren Schriftsatz vom 11. Februar 2021 bringt der Verteidiger der Beschwerdeführerin vor, im Ergebnis entspreche die Stellungnahme [des Amtsbeauftragten vom 2. November 2020] inhaltlich jenem Aktenvermerk, den der Außenprüfer schon nach Beendigung seiner Außenprüfung, ABNrpppp (Bericht vom 19. Dezember 2019), am 2. Jänner 2020 angelegt habe. Der Unterschied zur Stellungnahme des Amtsbeauftragten bestehe nur

darin, dass der Prüfer von "Zweifeln" und "Vermutungen" spricht und der Amtsbeauftragte daraus einen "Verdacht" konstruiere, den er aus bloßen – unbegründeten – Behauptungen ableite.

Das Vorbringen, XA sei wirtschaftlicher Eigentümer und Machthaber der bulgarischen Gesellschaft und XC sowie die Geschäftsführerin der Gesellschaft, XF, seien nur zur Verschleierung der wahren Verhältnisse vorgeschoben worden, bleibe auf der Behauptungsebene stecken. Auch eine Recherche in der Orbis-Datenbank zum Stichtag 2. Dezember 2019, wonach im Zeitraum vom 31. Dezember 2016 bis 31. Dezember 2018 sich das Eigenkapital der Gesellschaft stark vermindert habe, könne die Behauptungen ebenso wenig stützen wie die Vermutung, dass dies auf Ausschüttungen an XA zurückzuführen sei.

Dazu komme, dass Gewinnausschüttungen aus der bulgarischen Gesellschaft an den wirtschaftlichen Eigentümer und Machthaber nicht den Tatbestand für Einkünfte aus Kapitalvermögen verwirklichten (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124; UFS 14.1.2008, RV/1035-L/06).

Zu Behauptung des Amtsbeauftragten, wonach hinsichtlich der von der YB-GmbH an die ZD-Eood bezahlten Vermittlungsgebühren für Recruiting, Ausbildung, Bereitstellung und Weiterbildung der Personenbetreuerinnen der Verdacht, dass die Zahlungen zumindest im Jahr 2013 deutlich überhöht waren, weil ab dem Jahr 2014 die Vermittlungsgebühr – bei gleichbleibenden Leistungen – ohne erkennbaren Grund um rund 40% reduziert worden sei, bringe XA – wie schon zuvor oftmals im Außenprüfungsverfahren – noch vor:

Die Reduzierung sei im Jahr 2013 mit der ZD-Eood neu verhandelt worden, da sie zu Beginn der Geschäftsbeziehung nicht gewusst hätten, wie viele Betreuerinnen von ihnen vermittelt werden würden. Da sie aber innerhalb von zwei Jahren die Messlatte so hochgelegt hätten, wäre es auch trotz der Reduzierung des Provisionsbetrags ein lukratives Geschäft für beide Seiten gewesen. Sie hätten damit auch die Honorarnote der Betreuerinnen durch die Reduzierung erhöhen können, womit das Recruiting der ZD-Eood auch vereinfacht wurde, qualifizierte Damen zu finden. Also eine Win–Win-Situation für beide Unternehmen. Auch durch die immer höher steigende Anfragenflut habe die ZD-Eood gewusst, dass diese Korrektur der Provision trotzdem zu einem höheren Gewinn führt, was bis heute Bestand habe.

Außerdem wolle XA noch festgehalten wissen, dass er nie Geld von der bulgarischen Gesellschaft bezogen habe und noch nie in seinem Leben in Bulgarien gewesen sei. Wer, was, wieviel und an wen ausschütte, könne er nicht sagen, und er glaube, dass ihn das auch nichts angehe.

J. Mit Eingabe vom 3. März 2021 hat (auch) die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

K. Das Bundesfinanzgericht hat daher zumal in Anbetracht des eingegrenzten Entscheidungsthemas (zu prüfen ist, ob sich aus der damaligen Aktenlage ein begründeter Verdacht ableitet, welcher ausreichend Basis für eine Rechtmäßigkeit der in Streit gezogenen Anordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden gewesen ist; ob die Verdächtigen die ihnen zum Vorwurf gemachten Finanzvergehen auch tatsächlich begangen haben, ist dem Fortgang des Finanzstrafverfahrens vorbehalten gewesen, siehe nachstehend) und des gewährten Parteiengehörs keine Bedenken, seine Entscheidung gemäß § 160 Abs. 2 lit. d FinStrG auf Basis der gegebenen Aktenlage ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu treffen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 93 Abs. 1 FinStrG in der Fassung des (idFd) BGBl I 2010/104, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2011, bedarf die Durchführung einer Hausdurchsuchung (Abs. 2) oder einer Personendurchsuchung (Abs. 3) [hier nicht relevant] einer mit Gründen versehenen schriftlichen Anordnung des Vorsitzenden des Spruchsenates, dem gemäß § 58 Abs. 2 unter den dort vorgesehenen Voraussetzungen die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses obliegen würde. Die Anordnung richtet sich an die mit der Durchführung betraute Finanzstrafbehörde. Eine Kopie dieser Anordnung ist einem anwesenden Betroffenen bei Beginn der Durchsuchung auszuhändigen. Ist kein Betroffener anwesend, so ist die Kopie nach § 23 des Zustellgesetzes zu hinterlegen. Wurde jedoch die Anordnung vorerst mündlich erteilt, weil die Übermittlung der schriftlichen Ausfertigung an die mit der Durchsuchung beauftragten Organe wegen Gefahr im Verzug nicht abgewartet werden konnte, so ist die Kopie innerhalb der nächsten 24 Stunden zuzustellen.

Hausdurchsuchungen sind – so die Definition des § 93 Abs. 2 FinStrG – Durchsuchungen von Wohnungen und sonstigen zum Hauswesen gehörigen Räumlichkeiten sowie von Wirtschafts-, Gewerbe- oder Betriebsräumen. Sie dürfen nur dann vorgenommen werden, wenn begründeter Verdacht besteht, dass sich darin eine eines Finanzvergehens, mit Ausnahme einer Finanzordnungswidrigkeit, verdächtige Person aufhält oder dass sich daselbst Gegenstände befinden, die voraussichtlich dem Verfall unterliegen oder – hier von Bedeutung – die im Finanzstrafverfahren als Beweismittel in Betracht kommen.

Gemäß § 93 Abs. 7 FinStrG idFd BGBl I 2013/14, mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2014, ist jeder, der durch die Durchsuchung in **seinem** Hausrecht betroffen ist, berechtigt, sowohl gegen die Anordnung als auch gegen die Durchführung der Durchsuchung Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zu erheben. Dabei kommt ein Begehren auf rückwirkende Aufhebung der Anordnung nach bereits erfolgter Durchführung derselben (hier im Juli 2020) nicht mehr in Betracht, wohl aber kann gegebenenfalls die Rechtswidrigkeit dieser Anordnung festgestellt werden (siehe BFG 25.8.2019, RV/5300012/2019, u.a.).

Die Durchsuchungsanordnung des § 93 Abs. 1 FinStrG ("Befehl") war zuvor in die Form eines Bescheides gekleidet, welcher den anwesenden Betroffenen jeweils bei Beginn der Durchsuchung zuzustellen war; gegen diesen Bescheid konnte der Bescheidadressat Beschwerde erheben (§ 93 Abs. 1 und Abs. 7, alte Fassung). Mit Wirksamkeit ab dem 1. Jänner 2011, BGBl I 2010/104, wurde der Hausdurchsuchungsbefehl in eine "Durchsuchungsanordnung" umbenannt, gegen welche, noch immer als Bescheid verstanden, Beschwerde an den Vorsitzenden des Berufungssenates des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz erhoben werden konnte; zusätzlich konnte nunmehr jeder von der Durchsuchung in seinem Hausrecht Betroffene auch separat Beschwerde gegen die Durchführung dieser Durchsuchungsanordnung erheben (zur damaligen Änderung der Rechtslage siehe z.B. UFS 16.11.2011, FSRV/0007-G/11).

Mit Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit wurde die rechtliche Qualität der Beschwerdeanordnung des § 93 Abs. 1 FinStrG verändert: Das Beschwerderecht gemäß § 93 Abs. 7 FinStrG idFd BGBl I 2013/14 eines jeden, der durch die angeordnete Durchsuchung in **seinem** Hausrecht betroffen ist, gegen Durchsuchungsanordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden stützt sich nunmehr auf Art 130 Abs. 2 Z. 1 B-VG, wonach u.a. durch Bundesgesetz eine sonstige Zuständigkeit eines Verwaltungsgerichtes zur Entscheidung über Beschwerden wegen Rechtswidrigkeit eines Verhaltens einer Verwaltungsbehörde in Vollziehung der Gesetze vorgesehen werden kann.

Eine "Verhaltensbeschwerde" gemäß Art 130 Abs. 2 Z. 1 B-VG erfasst formfreies Verwaltungsverhalten, das nicht mit Bescheid- oder Säumnisbeschwerde bekämpfbar und auch nicht einer Maßnahmenbeschwerde zugänglich ist, vgl. z.B. §§ 88 Abs. 2, 89 Abs. 4 SPG (*Mayer/Muzak*, B-VG⁵, Art 130 II.2). Einfachgesetzlich kann die Bekämpfbarkeit von Weisungen (Art 20 Abs. 1 B-VG) vorgesehen werden (*Mayer/Muzak*, aaO, mit Zitat *Hauer*, Zuständigkeit, in *Janko/Leeb*, Verwaltungsgerichtsbarkeit 36). Fehlt es aber an einer solchen einfachgesetzlichen Basis, besteht keine Beschwerdeberechtigung; in diesem Sinne auch § 152 Abs. 1 Satz 2 FinStrG, wonach gegen das Verfahren betreffende Anordnungen eines Organes einer Finanzstrafbehörde (z.B. eines Spruchsenatsvorsitzenden) eine abgesonderte Beschwerde nicht zulässig ist, soweit nicht ein Rechtsmittel für zulässig erklärt worden war. Derartige verfahrensleitende Verfügungen können daher erst mit einer Beschwerde gegen das das Verfahren abschließende Erkenntnis angefochten werden. Dennoch erhobene Beschwerden sind als unzulässig gemäß § 156 Abs. 1 und 4 FinStrG zurückzuweisen (vgl. BFG 19.8.2019, RV/5300002/2019, u.a.).

Ordnet daher der Vorsitzende eines Spruchsenates gegenüber einer Finanzstrafbehörde die Durchsuchung von Gegenständen oder Örtlichkeiten an, welche nicht einem Hausrecht unterliegen, ist gegen diese Weisung für sich alleine keine Beschwerde einer möglicherweise später davon betroffenen Person zulässig.

Hat die Anordnung eines Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung sich zwar auf eine einem Hausrecht unterliegende Örtlichkeit bezogen, ist davon aber lediglich ein fremdes Hausrecht betroffen, besteht für eine dritte Person, welche nicht in ihrem Hausrecht verletzt ist, ebenfalls keine Berechtigung, sich gegen diese Weisung zu beschweren.

2. Damit aber ist auch bereits die Entscheidung hinsichtlich der Beschwerde der YB-GmbH gefallen, soweit sie sich gegen die Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden gegenüber der Finanzstraßbehörde Gmunden Vöcklabruck richtet, Tresore, Sparbuchschießfächer oder Safe-Fächer bei der ***1***, XXXX2, zu deren Benützung XA, XE und XC alleine oder gemeinsam berechtigt gewesen sind (oben Pkt. A.), bzw. die Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXC (Hauptwohnsitz des Verdächtigen XC; oben Pkt. B.3.) sowie aller im Privatbesitz befindlichen Kraftfahrzeuge, Schließfächer und Tresore bei Banken und anderen Kreditinstituten, zu deren Benützung XA, XE und XC befugt gewesen sind (oben Pkt. B.4.), zu durchsuchen:

2.1. Laut Aktenlage hat sich zum Zeitpunkt der Anordnung der Durchsuchung der Räumlichkeiten laut Pkt. B.3. an der Anschrift XXXXC, Top 9, der Hauptwohnsitz des Verdächtigen XC befunden (vgl. die Angaben des Genannten als Verdächtiger am 8. April 2019 laut Protokoll). Dass auch die YB-GmbH über irgendwelche Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXC verfügbar gewesen wäre, ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen und wurde auch nicht behauptet. Das Hausrecht hinsichtlich der hier verfahrensgegenständlich als durchsuchungsgeboten bezeichneten Räumlichkeiten (an der Anschrift XXXXC insgesamt) wurde daher zum Zeitpunkt der diesbezüglichen Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden von XC (bezüglich der Wohnung Top 9) und den anderen – wohl völlig unbeteiligten – Wohnungseigentümern an dieser Adresse und nicht von der YB-GmbH ausgeübt, mögen in der Wohnung des XC auch Unterlagen zur Klärung eines Verdachtes der XC und XA in Zusammenhang mit der genannten GmbH vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen (siehe nachstehend) aufbewahrt worden sein. Die Beschwerde der YB-GmbH gegen die Anordnung der Durchsuchung von Räumlichkeiten an der Anschrift XXXXC erweist sich daher als nicht zulässig und war spruchgemäß zurückzuweisen.

2.2. Ähnliches gilt auch für die Beschwerden der YB-GmbH gegen die Anordnung der Durchsuchung der möglicherweise bei der ***1***, XXXX2, bestehenden Tresore, Sparbuchschießfächer oder Safe-Fächer, zu deren Benützung XA, XE und XC alleine oder gemeinsam berechtigt gewesen sind (oben Pkt. A.), sowie aller Schließfächer und Tresore bei Banken und anderen Kreditinstituten, zu deren Benützung XA, XE und XC – wohl wiederum alleine oder gemeinsam – zu nutzen befugt gewesen sind (oben Pkt. B.4.): Es existiert wohl ein Hausrecht, nämlich das der jeweiligen Bank bzw. Kreditinstitutes. Dieses Hausrecht wird aber noch nicht berührt, wenn ein Bankschließfach des Kunden etwa lediglich unter Verwendung eines bei diesem sichergestellten Schlüssels und Ausübung der dem Kunden übertragenen Rechte im Rahmen der ihm eingeräumten Benützungsbedingungen durchsucht werden würde.

Ein Hausrecht andererseits des Kunden selbst am Banktresor oder Bankschließfach liegt wohl nicht vor, weil dieser im Banksafe oder Bankschließfach nicht wohnt.

Wollte man aber die Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden in der Weise verstehen, dass damit auch eine Ermächtigung zur Ausübung einer unmittelbaren finanzstrafbehördlichen Befehls- und Zwangsgewalt gegenüber der jeweiligen Bank bzw. dem jeweiligen Kreditinstitut erteilt werden sollte, würde zwar tatsächlich in den Schutzbereich eines Hausrechtes eingegriffen, aber nicht in das des Beschwerdeführers.

Die diesbezügliche Beschwerde der YB-GmbH gegen die Anordnungen des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung derartiger möglicherweise existierenden Bankschließfächer und Banktresore, welche von den genannten Personen – sei es für eigene Zwecke oder in ihrer Eigenschaft als Funktionsträger der GmbH – benützt worden wären, war daher spruchgemäß zurückzuweisen.

2.3. Bezüglich der Beschwerde der YB-GmbH gegen die Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung des Inhaltes aller privaten Kraftfahrzeuge (also nicht öffentlichen Verkehrsmittel), zu deren Benützung XA, XE und XC befugt gewesen sind (wiederum oben Pkt. B.4.), ist auszuführen: Unterstellt man den genannten Personen nicht, die in Frage kommenden Fahrzeuge für ihre Wohnzwecke zu verwenden – solches ist der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurde auch nicht behauptet –, unterliegen sie nicht dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Schutz des Hausrechtes (z.B. VfGH 21.9.1984, B 607/80), es sei denn, das zu durchsuchende Fahrzeug befände sich in Räumlichkeiten, für welche wiederum der Schutz des von der YB-GmbH ausgeübten Hausrechtes zur Anwendung käme (etwa wenn das Fahrzeug in einer hauseigenen Garage eines Objektes, bei welchem die Beschwerdeführerin ein Hausrecht ausübte, abgestellt worden wäre). Diese Beurteilung gilt wohl auch grundsätzlich für Firmenfahrzeuge, welche von den genannten Personen benutzt worden sind. Dass Firmenfahrzeuge der YB-GmbH vorhanden gewesen wären, welche nach ihrem Erscheinungsbild einer Geschäftsräumlichkeit gleichgekommen wären (etwa ein mobiler Ausstellungswagen, ein Imbißwagen oder dgl.), ist in Anbetracht des Betriebsgegenstandes der GmbH (Personenbetreuung, siehe Firmenbuch) lebensfremd und wurde auch nicht behauptet. Die Beschwerde der YB-GmbH gegen die Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung von privaten Fahrzeugen, welche von den Genannten benutzt worden sind (so sich die Fahrzeuge nicht in der Sphäre des Hausrechtes der Beschwerdeführerin befänden) ist daher ebenfalls als unzulässig zurückzuweisen.

3. Die Beschwerde der YB-GmbH gegen die Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden auf Durchsuchung der Räumlichkeiten an den Anschriften XXXXB (oben Pkt. B.1.), und XXXXA (oben Pkt. B.2.), (übrigens samt allenfalls in dazugehöriger Räumlichkeiten befindlicher Fahrzeuge) ist – weil offenbar ihr eigenes Hausrecht betreffend – zulässig und zum Teil auch objektiv begründet:

3.1. Gemäß § 93 Abs. 2 FinStrG dürfen – wie oben erwähnt – Hausdurchsuchungen, das sind Durchsuchungen von Wohnungen und sonstigen zum Hauswesen gehörigen Räumlichkeiten sowie von Wirtschafts-, Gewerbe- oder Betriebsräumen, nur dann vorgenommen werden, wenn begründeter Verdacht besteht, dass sich darin ("daselbst") – hier von Relevanz – Gegenstände befinden, die in Finanzstrafverfahren (hier gegen XA und XC als Verdächtige und der YB-GmbH als in diesem Zusammenhang zu finanzstrafrechtlichen Verantwortung zu ziehender belangter Verband) als Beweismittel in Betracht kommen (hier denkbar: die in der Durchsuchungsanordnung umschriebenen Gegenstände, aus welchen belastende oder zu Gunsten der Verdächtigen oder des Verbandes entlastende Feststellungen in Bezug auf den ihnen gegenüber erhobenen Verdacht gewonnen werden könnten).

Es liegt in der Natur von derartigen Hausdurchsuchungen, dass das konkrete Aussehen bzw. die konkrete Beschaffenheit der Beweismittel, auf deren Suche die Hausdurchsuchung abzielt, nicht bekannt ist, weshalb man wie im gegenständlichen Fall auch eine funktionsbezogene Umschreibung nach allgemeinen Kriterien vornehmen darf (vgl. bereits VwGH 18.12.1996, 96/15/0155, 0156; VwGH 20.3.1997, 94/15/0046; VwGH 25.9.2001, 97/14/0153; VwGH 25.9.2001, 98/14/0182). Gegen die auch im gegenständlichen Fall vorgenommene allgemeine Umschreibung der gesuchten Beweisgegenstände bestehen daher insoweit keine Bedenken, solche wurden auch nicht vorgebracht. Von dieser zugelassenen Allgemeinheit der Umschreibung der gesuchten Beweismittel nicht erfasst ist jedoch die sehr wohl zu beachtende Abgrenzung, dass nur nach jenen Gegenständen gesucht werden darf, welche den verfahrensgegenständlichen Verdacht auch aufzuklären vermögen.

3.2. Wie von der Beschwerdeführerin insoweit richtig ausgeführt, bedarf es als weitere Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Hausdurchsuchung u.a. auch eines begründeten Verdachtes in Bezug auf das Vorliegen von Finanzvergehen, welche durch die gesuchten Beweismittel aufgeklärt werden sollen.

Ein Verdacht, der objektiv begründbar (im Sinne von "aus der Aktenlage ableitbar") ist, ist ein "begründeter" Verdacht. Ein solcher Verdacht ist in seiner Intensität eine Steigerungsstufe zum strafrechtlichen bloßen "Anfangsverdacht" (zum Begriff in der StPO siehe etwa *Fabrizy/Kirchbacher*, StPO¹⁴ § 1 Rz 7), welcher als solcher im Falle einer finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit vorerst Vorerhebungen nach § 82 Abs. 1 FinStrG auszulösen vermag. Liegt aufgrund "genügender Verdachtsgründe" (§ 82 Abs. 1 Satz 1 FinStrG) dann ein Verdacht gegen eine bestimmte Person wegen eines konkreten Finanzvergehens vor und erweisen sich noch weitere Ermittlungen als erforderlich, ist ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren einzuleiten (§ 82 Abs. 3 Satz 1 FinStrG). Diese Einleitungsverfügung ist aktenkundig zu machen (§ 83 Abs. 1 FinStrG) und bedurfte bis Ende 2015 auch eines Bescheides ("Einleitungsbescheid"), wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wurde (§ 83 Abs. 2 FinStrG idFdBGBl I 2013/14).

Ein Verdächtiger, gegen den ein verwaltungsbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet wird bzw. ohne eine solche Einleitung bereits eine Strafverfügung oder ein Straferkenntnis erlassen wird, wird verfahrensrechtlich als Beschuldigter bezeichnet.

Im Übrigen gilt auch im Finanzstrafverfahren ein materieller Beschuldigterbegriff, sodass im Falle von Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs. 3 FinStrG gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen dieser Person gemäß § 82 Abs. 1 letzter Satz FinStrG bereits die Verteidigungsposition eines Beschuldigten zukommt. Die gilt auch für Verbände, welche aufgrund der Rechtsstellung der Verdächtigen Gefahr laufen, für die zu ihren Gunsten begangenen Finanzvergehen bzw. für die Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zur finanzstrafrechtlichen Verantwortung gezogen zu werden (hier: die YB-GmbH). Die Vornahme einer Hausdurchsuchung ist daher tatsächlich – bei ungeschmäleren Verteidigungsrechten der Verdächtigen bzw. der in der Gefahr einer finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit befindlichen Verbände – bereits vor der förmlichen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens zulässig; allerdings wird bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Hausdurchsuchung auch ein ausreichender Grund für eine Einleitung entsprechender Untersuchungsverfahren vorliegen (bereits *Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, FinStrG II⁴, Rz 5 zu § 93, mit Zitat VwGH 18.1.1994, 93/14/0020, 0060, 0061).

Ein Verdacht als Voraussetzung für eine Hausdurchsuchung, wonach ein Finanzvergehen vorliege und an einem bestimmten Ort, der durchsucht werden soll, sich entsprechende Beweismittel befinden, muss also "begründet" sein, soll heißen, er muss objektivierbar sein, die bloß subjektive Überzeugung von Organwaltern der Finanzstrafbehörde alleine reicht nicht aus.

Ein solcher Verdacht ist mehr als eine bloße Vermutung; er hat auch die subjektive Tatseite zu umfassen. Es müssen genügende Gründe vorliegen, die die Annahme der in Frage stehenden These rechtfertigen, beispielsweise, dass die laut Aktenlage Beschuldigten als Täter der vorgeworfenen Finanzvergehen in Betracht kommen. Ein derartiger Verdacht kann immer nur aufgrund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen (z.B. für viele: VwGH 8.9.1988, 88/16/0093; VwGH 20.11.1996, 95/14/0120, 0131, 0132; VwGH 29.6.2005, 2003/14/0089; VwGH 21.9.2009, 2009/16/0111; VwGH 25.2.2010, 2010/16/0021). Er bedingt sohin die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf die vom Verdacht umschlossene Annahme, z.B. dass Finanzvergehen begangen wurden, geschlossen werden kann (z.B. für viele: VwGH 21.4.2005, 2002/15/0036; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0074; VwGH 5.4.2011, 2009/16/0225; VwGH 29.11.2011, 2011/16/0177; VwGH 22.12.2011, 2011/16/0063; VwGH 26.1.2012, 2010/16/0073; etc.).

Der Verdacht für die Anordnung einer Hausdurchsuchung muss auch im Zeitpunkt der Anordnung derselben bestehen: Auf die erst bei Hausdurchsuchung selbst vorgefundenen Unterlagen kommt es zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit ihrer Anordnung nicht an (VwGH

12.3.1991, 90/14/0026; VwGH 20.11.1996, 95/14/0120, 0131, 0132; VwGH 18.12.1996, 95/15/0036, 0041; VwGH 25.9.2001, 98/14/0180, 0182; VwGH 21.3.2012, 2012/16/0005).

Bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe im Sinne des § 93 Abs. 2 FinStrG für die Durchführung einer Hausdurchsuchung gegeben waren, geht es übrigens nicht darum, schon die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die zuvor der Finanzstrafbehörde zugekommenen Mitteilungen unter Berücksichtigung der von ihr allenfalls noch durchgeführten Vorerhebungen für einen Verdacht ausreichen. Ob die solcherart in ein Finanzstrafverfahren gezogenen Verdächtigen die ihnen zum Zeitpunkt der Anordnung der Hausdurchsuchungen zur Last gelegten Finanzvergehen tatsächlich begangen haben, ist jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 ff FinStrG bzw. § 196 FinStrG vorbehalten (vgl. VwGH 20.3.1997, 94/15/0046).

3.3. Die vom Spruchsenatsvorsitzenden angeordneten Durchsuchungen müssen auch verhältnismäßig sein.

Zur dieser Verhältnismäßigkeit von Hausdurchsuchungen formuliert das FinStrG generell:

"§ 57. [FinStrG] [...] (5) Die Finanzstrafbehörde darf bei der Ausübung von Befugnissen und bei der Aufnahme von Beweisen nur soweit in Rechte von Personen eingreifen, als dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen und zur Aufgabenerfüllung erforderlich ist. Jede dadurch bewirkte Rechtsgutbeeinträchtigung muss in einem angemessenen Verhältnis zum Gewicht des Finanzvergehens, zum Grad des Verdachts und zum angestrebten Erfolg stehen. Unter mehreren zielführenden Ermittlungshandlungen und Zwangsmaßnahmen hat die Finanzstrafbehörde jene zu ergreifen, welche die Rechte der Betroffenen am Geringsten beeinträchtigen. Gesetzlich eingeräumte Befugnisse sind in jeder Lage des Verfahrens in einer Art und Weise auszuüben, die unnötiges Aufsehen vermeidet, die Würde der betroffenen Personen achtet und deren Rechte und schutzwürdigen Interessen wahrt."

3.4. Im gegenständlichen Fall als Erstes auffällig an Hand der vorgelegten Unterlagen ist wohl die Veränderung der von der YB-GmbH an die ZD-Eood zu zahlende Provision: Demnach wäre laut einem am 1. Jänner 2014 in Bulgarien abgeschlossenen und am selben Tag in Kraft getretenen Vertrag das monatlich pro Personenbetreuerin an das bulgarische Unternehmen für die Rekrutierung, Ausbildung, Bereitstellung und Weiterbildung der Seniorenbetreuerinnen zu zahlende Entgelt von zuvor € 145,00 auf € 89,00 verringert worden. Diese Reduzierung wäre ausverhandelt worden in Anbetracht der enormen Nachfrage nach Seniorenbetreuerinnen, welche bei Beginn der Geschäftsbeziehungen unterschätzt worden wäre (so die Einlassungen der Beschwerdeführerin). Ein solcher Vorgang erscheint insoweit erstaunlich, als eigentlich wohl bei marktbedingter steigender Nachfrage auch ausreichend Senioren gefunden hätten werden können, welche bereit gewesen wären, sogar höhere Preise zu zahlen, und der Engpass an Betreuerinnen gerade die Verhandlungsposition der rekrutierenden ZD-Eood stärken und nicht schwächen hätte müssen.

Bedeutsam in diesem Zusammenhang erscheint die Aussage des XC anlässlich seiner Einvernahme als Beschuldigter am 8. April 2019, welcher auf Befragen angegeben hat: „Für jede Pflegekraft wurde zwischen 80 und 90 Euro an Vermittlungsprovision bezahlt. Darin enthalten waren auch schon die Ausbildungskosten, Aufenthalts- und Fahrtkosten. Diese Provisionen wurden bereits auch schon 2013 bezahlt. [...]“ (Protokoll Einvernahme XC, S. 2). Uneinigkeit besteht zwischen XA und XC, wie denn nun die Vermittlungsprovisionen im Jahr 2013 bezahlt worden wären: Laut XA habe XF die Bargelder in Empfang genommen; er räumt aber ein, dass die diesbezüglichen Zahlungsbestätigungen von XC unterschrieben worden wären (schriftliche Aussage XA am 29. November 2016). – Laut XC wären die Provisionen nach Bulgarien überwiesen worden; es könne aber sein, dass er im Jahr 2013 für die bulgarische Firma Geld entgegengenommen habe (Aussage XC am 8. April 2019, S. 3 oben).

3.5. XC ist nun eine Person, welche es wissen musste: So ist er im bulgarischen Handelsregister als Eigentümer und Geschäftsführer der am 1. November 2012 gegründeten ZD-Eood eingetragen gewesen (Anmerkung: Eine Eood ist eine bulgarische Gesellschaft mit beschränkter Haftung bis zur Höhe der Stammeinlage, bei welcher das Stammkapital nur von einer Person gehalten wird). Diese bulgarische GmbH hat nun offenbar tatsächlich eine umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, indem sie als der alleinige Geschäftspartner gegenüber der YB-GmbH aufgetreten ist und dieser die erforderlichen bulgarischen Betreuerinnen besorgt hat. Sie hat nach den Angaben des Wirtschaftsauskunftsdienstes Creditreform Bulgaria in den Jahren 2013 bis 2015 Umsätze zwischen € 150.000,00 bis € 220.000,00 pro Jahr und Gewinne zwischen € 128.000,00 bis € 166.000,00 pro Jahr erzielt (Vorhalt an XC am 26. August 2019; in diesem Sinne auch der komplette Datensatz des KSV1870).

Auffällig dabei ist, dass XC laut seinen eigenen Angaben selbst mittellos gewesen ist (Aussage vom 8. April 2019, S. 3: Er habe in den Jahren 2010 bis 2015 seinen Lebensunterhalt durch Zuwendungen von Seiten bestritten und sei vor allem von seiner Ehefrau unterstützt worden). Aufgrund seiner schlechten Finanzlage ist 2016 sogar ein Schuldenregulierungsverfahren betreffend seine Person durchgeführt worden ist (Aussage XC, aaO), wobei der Schuldenstand € 555.000,00 betragen hat (Aktenvermerk des Außenprüfers vom 2. Jänner 2020). Er durfte (ergänze wohl: in Anbetracht der andrängenden Gläubiger) offiziell kein bzw. nur ein geringfügiges Einkommen beziehen (Aussage XC am 26. August 2019, S. 4).

XC und XA kennen sich offenbar schon seit circa 2002 (Aussage XC am 8. April 2019; was von XA fälschlicherweise entgegen der weiteren Aktenlage bestritten worden ist: Er kenne den Genannten erst seit November 2012 – schriftliche Aussage vom 29. November 2016). XC war mit XA nicht nur bekannt, sondern – so die Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichtes – diesem offenkundig auch sehr verpflichtet, weil er von dem Genannten und von der ZD-Eood zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes Zuwendungen in bar erhalten hat (Aussage XC am 8. April 2019, S. 3). Er, XC, habe die bulgarische Firma auch deswegen – ergänze wohl: formal

und handelsrechtlich im Außenverhältnis – gegründet und betrieben, „weil Herr XA mich nach meinem Ausscheiden aus dieser Firma bei der Firma YB-GmbH angestellt hat“ (Aussage XC aaO). Dies beruhe auf der mündlichen Vereinbarung, dass er, wenn seine Tätigkeit in Bulgarien mit XF ein Erfolg werde, zeitlebens von XA als Dienstnehmer beschäftigt werde (Aussage XC am 26. August 2019, S. 4). Er sei in den Jahren 2013 bis 2015 jeweils zwei- bis dreimal in Bulgarien gewesen; in der Anfangsphase auch zwei bis drei Wochen oder Monate. Sein Aufenthalt sei von der bulgarischen Firma bezahlt worden (offenbar in bar, siehe oben), einen Geschäftsführerbezug habe er aber nicht erhalten (Aussage XC am 8. April 2019, S. 3). Die für seine Reisen nach Bulgarien erforderlichen PKWs wurden ihm von XA unentgeltlich zur Verfügung gestellt („Bei den PKWs hat mir Herr XA ausgeholfen.“, Aussage XC am 26. August 2019, S. 5).

Ebenfalls nicht erhalten hat er laut seinen eigenen Angaben irgendein Entgelt (außer wohl den Aspekt, dass er danach zu einem geringen Gehalt von netto € 1.040,00 monatlich bei der YB-GmbH weiterbeschäftigt worden ist) dafür, dass er das Eigentum an der ZD-Eood – ergänze wohl wiederum: formal laut bulgarischem Handelsregister – am 14. September 2015 auf XF übertragen hat, obwohl dieses Unternehmen einen nicht unbeträchtlichen Wert besessen hat (Eigenkapital zum Stichtag 31. Dezember 2015: rund € 370.000,00; vgl. die Unternehmenskennwerte laut KSV-Auskunft).

Aus der oben dargestellten Aktenlage erschließt sich daher auch für das Bundesfinanzgericht der – objektiv begründete – Verdacht, dass der mittellose und überschuldete XC im Auftrag des XA, welchem er aufgrund seiner finanziellen Unterstützung sehr verpflichtet gewesen ist, für diesen mit dessen Kapital in Bulgarien die ZD-Eood nach dessen Weisungen für diesen gegründet und aufgebaut hat, damit dort mit Hilfe der angestellten und ortskundigen XF bulgarische Seniorenbetreuerinnen für ihren Einsatz in Österreich geworben werden könnten. XC habe solcherart das handelsrechtliche Eigentum an der ZD-Eood nur zu treuen Händen als „Strohmann“ für XA als tatsächlichen Gesellschafter gehalten und jeweils nur dessen Anordnungen, auf welche Weise er sein Mandat ausüben sollte, ausgeführt. In diesem Sinne habe er auch letztendlich – nach Erreichung seines eigenen Pensionsalters – das Eigentum an der bulgarischen GmbH pro forma unentgeltlich an die dort beschäftigte XF abgetreten, welche die Treuhandschaft zugunsten des XA weitergeführt hat.

3.6. Die Gestaltung des Rechenwerkes über den Leistungsaustausch zwischen den beiden Unternehmen ist bei dieser Konstellation somit – so der Verdacht – eine bloße interne Beliebigkeit gewesen, welche von XC und XA frei nach ihren Interessen, etwa zur rechtswidrigen Abgabenvermeidung, formbar gewesen ist. Aus dem fehlenden Interessensgegensatz zwischen der YB-GmbH und der ZD-Eood infolge der gemeinsamen Oberleitung durch XA erklärte sich auch die Leichtigkeit, wie einfach „auf dem Papier“ am 1. Jänner 2014 die Vertragsbeziehung zwischen beiden Unternehmen zu Lasten der ZD-Eood abgeändert werden konnte. Ob tatsächlich eine solche Abänderung stattgefunden hat, ist aber

äußerst zweifelhaft in Anbetracht der Angaben des XC, welcher – siehe oben – behauptet hat, dass schon vorher lediglich zwischen € 80,00 bis € 90,00 pro Monat und pro Betreuerin bezahlt worden seien. Demnach lägen hier insoweit bloße von ihm unterfertigte Deckungsbelege für einen Kapitalabfluss aus dem Betriebsvermögen der YB-GmbH vor. Als Empfänger dieser Mittel käme wohl bei lebensnaher Betrachtung der den Vorgang veranlassende Eigentümer der beiden Gesellschaften, XA, in Betracht. Dies indiziert den Verdacht einer von XA als Geschäftsführer und solcherart Wahrnehmender der steuerlichen Interessen der YB-GmbH bei dieser planmäßig herbeigeführten Verkürzung an Körperschaftsteuer (infolge der Verwendung der betraglich überhöhten Zahlungsbelege als Nachweis von Betriebsausgaben) für die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 und an Kapitalertragsteuer betreffend die Zeiträume November 2012 bis Dezember 2013 (infolge der verdunkelten Ausschüttungen) in noch festzustellender Höhe.

Es ist ein XA und XC als langjährigen Geschäftsleuten zu unterstellendes Allgemeinwissen, dass steuerliche Rechenwerke unter Verwendung der richtigen Ausgabenhöhen zu führen sind, dass die gegenüber den Abgabenbehörden etwa in Steuererklärungen gemachten Angaben wahrheitsgemäß zu sein haben und auch Geldmittel, welcher ein Gesellschafter für unternehmensfremde Zwecke, beispielsweise zu seiner privaten Verwendung, aus dem Betriebsvermögen etwa einer GmbH entnimmt, ebenfalls einer Besteuerung unterliegen und dass dann, wenn der Vorgang dieser Ausschüttungen bekanntermaßen dem Fiskus verheimlicht werden würde, eine solche Versteuerung unterbleiben würde. Zumal in Anbetracht der den Verdächtigen vorgeworfenen diesbezüglichen Verdunkelungshandlungen besteht daher auch der begründete Verdacht, dass die oben beschriebenen Verkürzungen an Körperschaft- und Kapitalertragsteuer absichtlich herbeigeführt worden wären.

3.7. Konkrete Anhaltspunkte, dass auch ab einschließlich 2014 die Abrechnung zwischen der YB-GmbH und der ZD-Eood im Rechenwerk der Gesellschaften überhöht oder sogar ohne reale Grundlage dargestellt worden wäre, sind den vorgelegten Unterlagen jedoch nicht zu entnehmen und wurden vom Amtsbeauftragten auch nicht vorgetragen.

3.8. Ebenfalls keine konkreten Anhaltspunkte liegen vor bzw. wurden auch nicht vorgetragen, dass das übrige steuerliche Rechenwerk der YB-GmbH dahingehend fehlerhaft wäre, als die von den betreuten Senioren vereinnahmten Gelder nicht vollständig erfasst worden wären. Der laut Spruchsenatsvorsitzenden ausgesprochene Verdacht einer Verkürzung an Umsatzsteuer kann daher an Hand der vorgelegten Unterlagen nicht nachvollzogen werden.

3.9. Nimmt man den hier in der Entscheidung oben unter Pkt. 3.5. dargestellten Verdacht einer langfristigen und wohl auch aufwändigen Verdunkelung seines Eigentums an dem bulgarischen Unternehmen durch XA unter Mitwirkung des XC als gegeben, stellt sich die Frage, wofür dieser Aufwand denn nun getrieben worden ist? Wollte XA nur fortgesetzt eine rechtswidrige Verkürzung der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer bei der YB-GmbH bewirken,

hätte es ja genügt, die Dienstleistungen der ZD-Eood (weiterhin) überhöht abzurechnen. Einem solchen Plan stünde aber die tatsächliche Aktenlage entgegen, wonach die – aufgrund der besonderen Gegebenheiten faktisch beliebig veränderbare – Provisionshöhe laut erstelltem Vertrag mit 1. Jänner 2014 massiv verringert worden ist. Zweifellos hat die vorgeblich unterschiedliche Eigentümerschaft an den Gesellschaften aus der Sicht der Verdächtigen die Glaubwürdigkeit der Verrechnung für den Zeitraum November 2012 bis 2013 zwischen diesen erhöht, warum aber hat XC bei Beendigung seiner Strohmannfunktion am 14. September 2015 von XA nicht einfach die Weisung erhalten, das Eigentum an der ZD-Eood auf den Letztgenannten selbst zu übertragen? Naheliegend ist, dass XA – nach den erfolgreichen Abgabenverkürzungen bei der YB-GmbH mittels verdunkelter Ausschüttungen – durch die Unterlassung einer solchen Offenlegung für sich den Vorteil einer möglichen weiteren rechtswidrigen Steuervermeidung gesehen hat.

Und tatsächlich: In einem Aktenvermerk vom 2. Jänner 2020 referiert der Außenprüfer an die Strafsachenstelle des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, dass sich das Umlaufvermögen (Zahlungsmittel) und in weiterer Folge das Eigenkapital der ZD-Eood im Zeitraum vom 31. Dezember 2016 (Zahlungsmittel € 360.451,00; Eigenkapital € 351.760,00) bis zum 31. Dezember 2018 (Zahlungsmittel € 7.158,00; Eigenkapital € 81.804,00) stark vermindert hat. Aus der Sicht des Prüfers ist die Verminderung des Eigenkapitals „vermutlich“ auf Ausschüttungen zurückzuführen. Für sich alleine zutreffend verweist die Beschwerdeführerin auf die besondere Wortwahl des Prüfers, welcher nur von einer Vermutung spricht. In Verbindung mit den obigen Überlegungen konkretisiert sich diese Vermutung jedoch zu einem konkreten Verdacht, zumal die Geschäftsbeziehung zwischen den Gesellschaften offensichtlich unverändert geblieben war und die österreichische GmbH weiterhin einen großen Geschäftserfolg erzielt hat (Abfrage Finanzdaten) – dies mit der Konsequenz, dass weiterhin entsprechende Dienstleistungen der ZD-Eood erforderlich gewesen sind und eigentlich ein unveränderter Betriebserfolg zu erwarten gewesen ist. Anhaltspunkte für eine Verminderung des Betriebsvermögens des bulgarischen Unternehmens aufgrund tatsächlich erzielter Verluste sind den Unterlagen nicht zu entnehmen. So gesehen, besteht tatsächlich der begründete Verdacht, dass das Betriebsvermögen der ZD-Eood nicht durch betriebliche, sondern durch außerbetriebliche Vorgänge in der Sphäre des tatsächlichen Eigentümers, eben des XA, verringert worden ist, welcher wohl aus seiner Sicht dort gefahrlos Entnahmen tätigen konnte, weil er weiterhin eine andere Person als Gesellschafter-Geschäftsführerin vorgeschoben hatte.

Wer umfangreiche und langfristige Handlungen zur Verdunkelung eines steuerlich relevanten Sachverhaltes (hier: der Tatsache, dass er selbst der Empfänger der in Österreich als Einkünfte aus Kapitalvermögen einkommensteuerbaren und -steuerpflichtigen Ausschüttungen aus der bulgarischen ZD-Eood gewesen ist) vornimmt, von diesem ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch zu erwarten, dass er sich entsprechende Vorkenntnisse über die ihm bei abgabenredlichem Verhalten drohende Steuerbelastung verschafft hat.

Es besteht daher aufgrund der gegebenen Aktenlage bei vernetzter Betrachtung tatsächlich der begründete Verdacht, dass XA absichtlich in seinen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre ab einschließlich 2017 erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form erhaltener und in dem Umstand seiner tatsächlichen gesellschaftsrechtlichen Stellung begründeten Ausschüttungen aus dem Betriebsvermögen der bulgarischen ZD-Eood verheimlicht, hiedurch Einkommensteuern in noch festzustellendem Ausmaß verkürzt und solcherart Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

3.10. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang unter Anführung entsprechender Judikate vorbringt, dass Gewinnausschüttungen aus der bulgarischen Gesellschaft an den wirtschaftlichen Eigentümer und Machthaber nicht den Tatbestand für Einkünfte aus Kapitalvermögen verwirklichten, ist ihr zu entgegnen, dass in den zitierten steuerrechtlichen Entscheidungen die Feststellung unterblieben war, dass der behauptete Empfänger der Ausschüttungen eine Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnliche Stellung gehabt hätte oder eine einem Gesellschafter nahestehende Person gewesen wäre. Die belangten Behörden hatten die Einkünfte vielmehr Personen zugerechnet, welche sie lediglich als Machthaber in den verfahrensgegenständlichen Gesellschaften bezeichnet hatten.

So führte der Verwaltungsgerichtshof zur tatsächlichen Rechtslage etwa in der zitierten Entscheidung VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108, aus wie folgt:

„Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 leg. cit. sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 1. März 2007, 2004/15/0096).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027 und 0028).

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft einen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts Anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Die Beschwerdeführerin hat bereits im Verwaltungsverfahren darauf hingewiesen, dass H.P. an ihr nicht beteiligt gewesen sei.

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass H.P., der Geschäftsführer als ‚Machthaber‘ fungiert habe. Die belangte Behörde geht offensichtlich davon aus, dass ihm die Vorteile zugeflossen seien. Dass der Geschäftsführer H.P. an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen oder einem Gesellschafter nahestanden wäre, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Auch darüber, dass H.P. wirtschaftlicher Eigentümer (Anteilsinhaber) der Beschwerdeführerin gewesen wäre, trifft die belangte Behörde keine Feststellungen.

Ein ‚Machthaber‘ ist als Vorteilsempfänger im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG nicht ausreichend (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2004, 99/13/0215 und 0216). Der von H.P. offensichtlich ausgeübte Einfluss auf die Beschwerdeführerin reicht für eine Anteilsinhaberschaft nicht aus (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 96/13/0043 und 0044). Die belangte Behörde ist daher eine tragfähige Begründung dafür schuldig geblieben, dass verdeckte Ausschüttungen vorgelegen sind.“

Im gegenständlichen Fall wird XA jedoch nicht lediglich vorgeworfen, dass er in der ZD-Eood der tatsächliche Machthaber (also der faktische Entscheidungsträger im Unternehmen) gewesen sei bzw. ist, sondern dass er selbst der tatsächliche Gesellschafter gewesen sei bzw. ist und im Rahmen seines Tatplanes zur Abgabenvermeidung andere Personen als „Strohmann“ bzw. „Strohfrau“ vorgeschoben hat, welche lediglich nach außen formal als Gesellschafter aufgetreten sind.

3.10. Aus dem Umstand, dass – anders als vom Spruchsenatsvorsitzenden ausgeführt – sich aus der (dem Bundesfinanzgericht übermittelten) Aktenlage zum Zeitpunkt der Anordnungen der Durchsuchungen lediglich ein begründeter Verdacht hinsichtlich einer Hinterziehung an Körperschaftsteuer für die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 und an Kapitalertragsteuer betreffend die Zeiträume November 2012 bis Dezember 2013 bei der YB-GmbH und an Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre ab einschließlich 2017 bei XA ergibt, durfte rechtens auch nur angeordnet werden, nach Beweismitteln hinsichtlich dieser tatsächlichen Verdachtslagen zu suchen.

Dabei sind die zu suchenden Hinweise auf den tatsächlichen Vermögensstatus des XA, seiner Lebensgefährtin XE und seines Gehilfen XC notwendigerweise nicht lediglich auf die jeweiligen Verkürzungszeiträume zu beschränken, weil zur Ermittlung der allfälligen Höhe eines ungeklärten Vermögenszuwachses (als Folge zugegangener, von XA vorerst lukrierter Geldmittel aus den vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen) auch ein Vergleich mit Vermögenslagen vor und nach den Taten erforderlich wäre. Gleiches gilt im Prinzip auch für die Fragestellungen über den tatsächlichen Umfang der Leistungen der ZD-Eood an die YB-GmbH, über das tatsächliche wirtschaftliche Eigentum an der ZD-Eood, und über verdeckte und offene Ausschüttungen aus dem Vermögen der ZD-Eood und der YB-GmbH an welche Empfänger: Ohne einen Vergleich mit unbelasteten Zeiträumen wären wohl ausreichende Rückschlüsse auf die angemessene Vergütung der Dienstleitungen der ZD-Eood erschwert oder verunmöglicht; ebenso können nach allgemeiner Lebenserfahrung allenfalls entscheidende Dokumente zur Aufklärung der wirtschaftlichen Eigentümerschaft und die Art, Höhe und Empfänger der Ausschüttungen aus anderen Zeiträumen und nicht nur aus jenen, denen Verkürzungen zugeschrieben werden, stammen. Es ist daher notwendigerweise auch nach den Unterlagen über das Konto der ZD-Eood bei der ***2*** Bulgarien, IBAN zzzzzz3, für den gesamten Zeitraum ab Gründung dieses Unternehmens zu suchen gewesen.

Der aufzuklärende finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalt leidet scheinbar unter den jahrelangen Verschleierungshandlungen der Verdächtigen, welche – so der Vorwurf – mit hoher deliktischer Energie umfangreiche Ausschüttungen an XA zu verdunkeln trachteten, was vorerst eine Abgabenverkürzung in einem keinesfalls geringfügigen Ausmaß zur Folge gehabt hätte. Welches Ausmaß konkret, sollte die Auswertung der allenfalls aufgefundenen Dokumente zu Tage fördern. Eine ausreichende Aufklärung der Verdachtslage durch anderweitige Ermittlungsmaßnahmen ist ohne Zugriff auf die verbleibend rechtmäßig zu suchenden Beweismittel gefährdet oder wohl überhaupt unmöglich gewesen, weshalb die Durchsuchungsanordnungen des Spruchsenates im spruchgemäß reduzierten Ausmaß auch nicht unverhältnismäßig gewesen sind.

3.11. Soweit aber überdies angeordnet wurde, die Räumlichkeiten an der Anschriften XXXXB, und XXXXA, nach sämtlichen Geschäftsunterlagen und Erlösaufzeichnungen jeder Art, welche (generell) über die tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne der YB-GmbH Aufschluss geben konnten, zu durchsuchen und nicht nur nach jenen, welche für den Zeitraum ab November 2012 Aufschluss geben konnten a.) über die Kosten der Lebenshaltung, deren Mittelherkunft und den Vermögensstatus von XA, XE und XC, b.) über den tatsächlichen Umfang der Leistungen der ZD-Eood an die YB-GmbH, c.) über das tatsächliche wirtschaftliche Eigentum an der ZD-Eood, sowie d.) über verdeckte und offene Ausschüttungen aus dem Vermögen der ZD-Eood und der YB-GmbH und e.) gegebenenfalls über den oder die Empfänger dieser Ausschüttungen, erweisen sich die Verfügungen des Spruchsenatsvorsitzenden als überschießend.

4. Soweit die Beschwerdeführerin eine Unzuständigkeit des anordnenden Organes bezüglich der Durchsuchung der von ihrem Hausrecht umfassten Räumlichkeiten behauptet, ist ihr zu entgegnen, dass sich eine solche aus der Aktenlage in letzter Konsequenz nicht erschließt:

4.1. Zu Recht bemängelt die Beschwerdeführerin zwar das Erscheinungsbild des Spruches (konkret: des Spruchkopfes) der Anordnungen, wonach auf den ersten Blick unklar bleibt, wer denn nun die Anordnungen getroffen hat: Der Spruchsenat I beim Finanzamt Linz oder der Spruchsenatsvorsitzende Mag.QQ, jeweils als Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde? Irritierend ist auch, dass als Sachbearbeiterin für das anordnende Organ nicht allenfalls ein Mitarbeiter der Geschäftsstelle des Spruchsenates (§ 65 Abs. 2 FinStrG), sondern die zuständige Sachbearbeiterin im beauftragten Team der Steuerfahndung ausgewiesen ist.

4.2. Wäre die Finanzstrafbehörde nicht erkennbar, für welche der Spruchsenat bzw. der Spruchsenatsvorsitzende eingeschritten wäre und die Anordnung erlassen habe, läge keine wirksame Anordnung vor (vgl. VwGH 19.5.2020, Ra 2019/14/0317, dort zur Frage der Erkennbarkeit der bescheiderlassenden Behörde). Dem Erfordernis dieser Bezeichnung der Behörde ist Rechnung getragen, wenn – nach objektiven Gesichtspunkten für jedermann, also unabhängig von der subjektiven Kenntnis des Adressaten des Schriftstückes – erkennbar ist, von welcher Behörde die Erledigung erlassen wurde. Fehlte die Bezeichnung der Behörde und enthielte die Ausfertigung keinerlei Anhaltspunkte dafür, von welcher Behörde die Anordnung ausgegangen ist, so läge liegt keine wirksame Verfügung eines Organwalters vor (vgl. z.B. VwGH 26.4.1996, 96/17/0086 [dort zur Erkennbarkeit einer amtlichen Erledigung aus Erwägungen und Fertigungsklausel]; 20.3.1997, 96/06/0203 [dort sinngemäß zur Erkennbarkeit aus Spruch]; 23.10.2002, 2002/16/0231 [sinngemäß: Nichtbescheid, wenn nicht erkennbar war, wen der Genehmigende vertreten hatte]; 18.3.2010, 2008/07/0229 [sinngemäß: Nichtbescheid]; 25.7.2013, 2013/15/0156 [sinngemäß: Nichtbescheid]).

Tatsächlich kritisiert die Beschwerdeführerin aber nicht, dass nicht erkennbar wäre, welche Finanzstrafbehörde (nämlich das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck) eingeschritten ist, sondern dass nicht erkennbar wäre, welches Organ der Finanzstrafbehörde (der Spruchsenatsvorsitzende oder der Spruchsenat) eingeschritten ist.

4.3. Selbst aber wenn das anordnende Organ des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde falsch, nämlich als Spruchsenat, bezeichnet worden wäre, hat aufgrund der ständigen Handlungsroutine auf Seite der beauftragten – und immer wieder mit Anordnungen der Spruchsenatsvorsitzenden befassten – Organe der Finanzstrafbehörde keinerlei Zweifel über die Identität des anordnenden Organwalters bestanden (siehe etwa auch die diesbezügliche Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 8. September 2020, Pkt. 2).

Besteht aber beispielsweise beim Empfänger ohnehin Klarheit darüber, von welcher Behörde die Erledigung stammt oder welcher sie zuzurechnen ist, dann ist nach der Rechtsauffassung

des Verwaltungsgerichtshofes die Erledigung selbst dann wirksam, wenn das Wissen darüber nicht aus dieser selbst, sondern aus anderen Anhaltspunkten gewonnen wird (VwGH 29.1.1991, 90/14/0112 [Behördenbezeichnung: „Finanzamt Klagenfurt als Finanzstrafbehörde I. Instanz“, Unterfertigung vom Spruchsenatsvorsitzenden]; VwGH 24.1.2001, 99/16/0081 [Erkennbarkeit der Behörde aus dem Briefumschlag, mit welchem Bescheid versandt wurde, und Schlussfolgerung, weil die Partei ihr Rechtsmittel an die richtige Behörde gerichtet hatte]; VwGH 25.6.2008, 2008/15/0008 [wiederum Schlussfolgerung, weil die Partei das Rechtsmittel an die richtige Behörde gerichtet hat]). Gleiches muss sinngemäß in Form eines Größenschlusses auch für den Fall gelten, bei welchem zwar die Finanzstrafbehörde richtig, das anordnende Organ der Finanzstrafbehörde aber falsch bezeichnet worden wäre: Besteht bei den durch Anordnung von Durchsuchungshandlungen angesprochenen Organwaltern der Finanzstrafbehörde kein Zweifel, dass die Ermittlungshandlungen vom zuständigen Spruchsenatsvorsitzenden angeordnet worden sind, erwiesen sich diese Anordnungen nicht als rechtswidrig, wenn das tatsächliche Einschreiten des Spruchsenatsvorsitzenden nicht aus den Dokumenten über die Anordnung, sondern aus anderen Umständen (bspw. durch das Unterfertigen der von einer Sachbearbeiterin der Steuerfahndung vorbereiteten Dokumente über die verfahrensgegenständlichen Anordnungen durch den Spruchsenatsvorsitzenden, erkennbar ohne jegliche Einbindung eines Senates) erkennbar wäre.

Die Beschwerdeführerin übersieht aber in diesem Zusammenhang ohnehin, dass der allein aus dem Spruch unklar bleibende Aspekt der Identität des anordnenden Organes unter Hinzufügung der Begründung der Anordnung geklärt ist, weil in dieser jeweils ausdrücklich tatsächlich auf den Vorsitzenden des Spruchsenates Bezug genommen wird („Die Zuständigkeit des Vorsitzenden des Spruchsenates zur Ausstellung dieser Anordnung ergibt sich ...“).

4.4. Überdies sind die gegenständlichen Anordnungen – siehe die obigen rechtlichen Ausführungen – nicht an die Beschwerdeführerin, sondern an die „Organe der Steuerfahndung Team Linz im Auftrag des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde“ gerichtet gewesen, also an Organe einer Einrichtung der Finanzverwaltung des Bundes (nämlich der Steuerfahndung, Team Linz), welche im Auftrag des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde handeln sollte. Haben aber der angesprochenen Steuerfahndung dienstlich zugeordnete Finanzbedienstete im Auftrag einer bestimmten Finanzstrafbehörde zu handeln gehabt, war dieses ihr Verhalten auch im Außenverhältnis dieser Finanzstrafbehörde zuzurechnen. Zu einem derartigen Handeln gehörte letztendlich auch die Entgegennahme von Anordnungen eines ihnen insoweit fachlich vorgesetzten, weisungsbefugten weiteren Organes dieser Finanzstrafbehörde, nämlich des zuständigen Spruchsenatsvorsitzenden. Die gewählte Formulierung in den Anordnungen erweist sich daher in Bezug auf das Gebot nach § 93 Abs. 1 Satz 2 FinStrG, sie an die mit der Durchführung der Durchsuchungen betraute Finanzstrafbehörde zu richten, als nicht rechtswidrig.

4.5. Soweit eine Unzuständigkeit des einschreitenden Spruchsenatsvorsitzenden zur Erlassung der bekämpften Anordnungen aber unter Hinweis auf eine Gerichtszuständigkeit behauptet wird und auf einen gegenüber XA ergangenen Bescheid vom 24. Juni 2020 (als Ablichtung dem Rechtsmittelschriftsatz beigegeben) über eine Sicherstellung von Einkommensteueransprüchen nach § 232 Bundesabgabenordnung betreffend die Veranlagungsjahre 2013 bis 2018 in Höhe von insgesamt € 297.835,44 in dessen Vermögen angeordnet wird, ist anzumerken:

Dass die Gerichtsgrenze von € 100.000,00 nach § 53 Abs. 1 FinStrG zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Anordnungen überschritten worden wäre, ergibt sich aus der tatsächlichen Verdachtslage zum Zeitpunkt der Approbation der Anordnungen durch den Spruchsenatsvorsitzenden keineswegs (siehe die obigen Ausführungen). So ist im zitierten Sicherstellungsbescheid zwar vorerst wohl zutreffend davon die Rede, dass ein Verdacht bestehe, wonach XA auch der Machthaber der ZD-Eood sei und Teile der Gewinne der österreichischen YB-GmbH nach Bulgarien verschoben bzw. Ausschüttungen der bulgarischen Gesellschaft an XA nicht erklärt wurden. In weiterer Folge wurde jedoch vermutet, dass die Ausschüttungen aus der bulgarischen Gesellschaft an XA in derselben Höhe wie die von der YB-GmbH bezahlten Fremdleistungen erfolgt wären, wobei offenbar zumindest der Verwaltungsaufwand der ZD-Eood und die Bezahlung der bulgarischen Seniorenbetreuerinnen ausgeblendet worden zu sein scheinen. Eine derartige Vermutung stützt sich jedoch nicht auf eine Beweislage im Sinne des Finanzstrafrechtes zur Feststellung eines begründeten Tatverdachtes, da die Gewinnung der Beweisergebnisse im finanzstrafbehördlichen Ermittlungsverfahren sich von derjenigen im Steuerverfahren wesensmäßig unterscheidet: Im Finanzstrafverfahren ist der begründete Verdacht als Voraussetzung von Durchbrechung des Hausrechtes festzustellen (siehe oben), während bei der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages als „Sofortmaßnahme“ die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschulden in einem ordnungsgemäßen Verfahren nicht erforderlich erscheint (vgl. VwGH 7.2.1990, 89/13/0047).

5. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, wobei der Vollständigkeit halber anzumerken ist, dass die festgestellte teilweise Rechtswidrigkeit der Anordnungen für sich alleine noch zu keinem Verwertungsverbot von Beweismitteln im Sinne des § 98 Abs. 4 FinStrG Anlass gibt.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Es liegt vielmehr eine grundsätzlich gesicherte Rechtslage vor, wobei für die

Entscheidung aber auch die Analyse und Würdigung der tatsächlich gegebenen Beweislage und ein angewandtes Ermessen wesentlich gewesen ist.

Linz, am 3. März 2021